GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33119C
Inscrit le 24 juillet 2013

Audience publique du 19 septembre 2013

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 11 juillet 2013 (n° 32485 du rôle)
dans un litige l'opposant à
M. ... ..., ... (F),
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33119C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 24 juillet 2013 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 19 juillet 2013, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 11 juillet 2013, par lequel ledit tribunal a déclaré justifié le recours introduit par Monsieur ... ..., demeurant à F-..., , et tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 avril 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la société anonyme … S.A., de manière à avoir annulé ladite injonction et condamné l'Etat aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 23 août 2013 par Maître Michaël DANDOIS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Anne CHARTON, en remplacement de Maître Michaël DANDOIS, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 août 2013.

Par courrier du 15 avril 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société anonyme … S.A., ci-après désignée par la « … », de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ... ..., ladite injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 28 mars 2013 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 23 mai 2013 au plus tard :*

Identité de la personne concernée par la demande :

... ...

Date et lieu de naissance : ...

Adresse connue : ..., F- ... ou
…, F-…

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Monsieur ... serait dirigeant des sociétés ..., ... et PDG de la société... S.A. Dans le cadre de leurs opérations de vérification dont les sociétés françaises ... et... font également l'objet, les autorités fiscales françaises auraient découvert que des commissions auraient été versées sur le compte luxembourgeois ouvert au nom de Monsieur .... Afin de s'assurer de la correcte imposition de leur contribuable, les autorités fiscales nécessitent certains renseignements bancaires.

Je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 :

- Qui était (étaient) le(s) titulaire(s) du compte bancaire LU ... auprès de votre banque ?

- Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ce compte bancaire ;

- Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) ayant ouvert le compte, si la date d'ouverture tombe dans la période visée ;

- Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période visée ;

- Veuillez fournir le détail des opérations réalisées par les sociétés ...,... et ... sur le compte de Monsieur ... ;

- Veuillez fournir les relevés bancaires pour cette période ;

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et

de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 mai 2013, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 15 avril 2013.

Dans son jugement du 11 juillet 2013, le tribunal administratif qualifia la motivation de la décision directoriale déférée comme concise, voire laconique en ce qu'elle se contente, après un très bref résumé des faits gisant à la base de la demande française, d'affirmer péremptoirement que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Il considéra que, confronté à une telle motivation succincte, le demandeur n'aurait pas été en mesure de formuler avec une précision suffisante ses moyens dès sa requête introductive d'instance, la partie étatique n'ayant déposé le dossier administratif, révélant ainsi les circonstances précises de l'injonction déférée et notamment le contenu de la demande d'informations émanant des autorités françaises, que concomitamment à son mémoire en réponse en date du 12 juin 2013.

Le tribunal retint que la jurisprudence dans le cadre de la procédure contentieuse de droit commun, selon laquelle une violation par l'administration de son obligation de motivation ne serait pas à sanctionner par l'annulation et qu'il appartiendrait plutôt au juge de la légalité, statuant en matière d'annulation, de permettre à l'administration de produire ou de compléter les motifs postérieurement et même pour la première fois pendant la phase contentieuse, ne saurait être appliquée dans le cadre de la procédure accélérée, dérogeant à la procédure de droit commun, telle qu'instaurée par l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « *loi du 31 mars 2010* », lequel limite encore le nombre d'écrits pouvant être échangés de part et d'autre à un seul mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance, et ce afin de maintenir le Grand-Duché de Luxembourg sur la liste des pays de l'OCDE des juridictions appliquant l'ensemble des standards internationaux en matière de coopération fiscale transfrontalière. Ainsi, tout en admettant que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 prévoit pour le président de la chambre ayant à connaître de l'affaire la possibilité d'ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires, le tribunal décida que cette possibilité exceptionnelle, limitée *a priori* à la situation où de nouveaux éléments se révéleraient en cours de procédure sans faute des parties, et qui imposerait nécessairement des délais supplémentaires, ne saurait cependant devenir la règle afin de couvrir le caractère vicié *ab initio* de la décision directoriale déférée, sous peine de dénaturer la procédure accélérée telle que voulue par le législateur et imposer systématiquement aux demandes de renseignements étrangères des délais difficilement acceptables, susceptibles de porter préjudice aux engagements internationaux du Luxembourg, délais supplémentaires générés, à la base, par une motivation insuffisante de la décision de l'administration.

Sur base de ces considérations, le tribunal annula l'injonction directoriale du 15 avril 2013 pour insuffisance de motifs et renvoya le dossier en prosécution de cause devant l'autorité administrative compétente afin qu'elle prenne une décision dans les formes qui sont prescrites par la loi.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 24 juillet 2013, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 11 juillet 2013.

A l'appui de son appel, l'Etat se prévaut d'un arrêt de la Cour administrative du 17 mai 2013 ayant établi les principes applicables quant à la motivation des décisions d'injonction directoriales et estime que le tribunal se serait ainsi référé à tort à une jurisprudence plus ancienne et rendue en matière administrative. Après avoir relaté les motifs essentiels dudit arrêt, l'Etat estime que la décision du 15 avril 2013 reprendrait quasiment dans son intégralité le descriptif du cas d'imposition de Monsieur ... tel qu'exposé dans la demande de renseignements française afin d'établir la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et qu'elle identifierait l'intimé comme contribuable faisant l'objet du contrôle en France.

L'Etat fait encore valoir que le standard international en matière d'échange de renseignements impliquerait le respect du principe de confidentialité prohibant l'inclusion de l'intégralité de la demande de renseignements étrangère dans une décision d'injonction. Ainsi, l'Etat renvoie au commentaire de l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après le « *Modèle de convention* », qui, dans son n° 11, préciserait le principe et les aménagements de la confidentialité de la demande de renseignements elle-même et dont le texte actuel, tel que complété officiellement le 17 juillet 2012, prévoirait le dévoilement d'un minimum d'informations dans une décision de l'autorité compétente de l'Etat requis et non pas la communication de la demande de renseignements elle-même, sauf l'hypothèse d'une procédure judiciaire dans l'Etat requis. Le manuel de l'OCDE intitulé « *Garantir la confidentialité – Le guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignement à des fins fiscales* », relatif à la confidentialité de l'échange de renseignements, ci-après le « *Manuel* », reprendrait ce principe en insistant sur l'obligation des Etats signataires de garder les données reçues secrètes ou confidentielles, un Etat pouvant décider de ne plus échanger de renseignements si des garanties adaptées ne sont pas en place ou si la confidentialité a été violée. Le Manuel préciserait encore que les règles de confidentialité s'appliqueraient tant aux renseignements contenus dans la demande de renseignements qu'à ceux donnés en réponse à celle-ci. L'Etat déduit de l'ensemble de ces éléments que les aménagements éventuels au principe de confidentialité dont bénéficie la demande de renseignements étrangère devraient être interprétés de manière stricte. Il renvoie finalement aux conclusions du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales dans le cadre du « *Peer Review* » concernant le Luxembourg ayant retenu que la révélation systématique du contenu d'une demande de renseignements étrangère ne serait pas conforme à l'exigence de confidentialité découlant du standard international en matière d'échange de renseignements.

L'intimé relate les motifs essentiels du jugement entrepris et conclut à leur caractère justifié. Par rapport à l'arrêt de la Cour administrative du 17 mai 2013 invoqué par l'Etat, l'intimé considère que cette décision n'autoriserait pas non plus une absence de toute motivation, mais préciserait que la motivation devrait être suffisante pour permettre au tiers destinataire de retracer que les conditions légales de sa mise à contribution se trouvent réunies. Ainsi, une banque destinataire d'une décision d'injonction, censée communiquer à la personne visée par le contrôle l'existence de la décision d'injonction et ayant elle-même le

droit d'introduire un recours contentieux contre une décision d'injonction, devrait être mise en mesure de vérifier si les conditions légales de son intervention sont réunies sur base d'un descriptif des circonstances du cas d'imposition en cause. Or, le fait pour le directeur de se contenter, après un bref résumé des faits gisant à la base de la demande de renseignements française, d'affirmer que cette demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements ne constituerait pas une motivation suffisante vis-à-vis de la banque détentrice de l'information. En outre, le but fiscal en vue duquel les renseignements sont demandés et les impôts concernés par la demande ne seraient pas non plus précisés par le directeur.

L'intimé soutient que le n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention et le Manuel viseraient primordialement l'usage des informations reçues par les administrations concernées et ne sauraient être mis en avant pour bafouer le droit essentiel de chaque justiciable d'organiser sa défense en justice.

L'article 22, paragraphe 2, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administratives réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par la « *Convention* », dispose :

« *Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux ou les organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements* ».

Cette disposition qualifie de confidentiels « *les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant* », ledit paragraphe 1er visant pour sa part de manière générale « *les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention* […] ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27), de manière que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Or, le Modèle de convention précise dans le commentaire de l'article 26 sous le n° 11, dans la teneur lui conférée par l'amendement du 15 juillet 2005, que « *les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et*

ceux qui sont transmis en réponse à une demande. Le maintien du secret dans l'Etat contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'Etat qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet Etat ».

L'Etat se prévaut encore d'un amendement au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention adopté le 17 juillet 2012 et inséré après la 2e phrase du texte susvisé, aux termes duquel : « *Il s'ensuit que les règles de confidentialité couvrent, par exemple, la correspondance entre autorités compétentes, y compris la lettre de demande de renseignements. Dans le même temps, il est entendu que l'Etat requis peut divulguer le minimum de renseignements contenus dans une lettre de l'autorité compétente (mais pas la lettre elle-même) qui sont nécessaires pour permettre à l'Etat requis d'obtenir les renseignements demandés ou les fournir à l'Etat requérant, sans pour autant entraver les efforts de l'Etat requérant. Cependant si les procédures judiciaires, ou des procédures assimilables en vertu de la législation interne de l'Etat requis, nécessitent de divulguer la lettre elle-même, l'autorité compétente de l'Etat requis peut le faire à moins que l'Etat requérant ne précise autrement* ».

L'Etat estime que même en étant postérieur à la signature et à la ratification du dernier avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et de l'échange de lettres y relatif, cet amendement du 17 juillet 2012 devrait néanmoins être pris en compte pour l'interprétation de l'article 22 de la Convention au vu du caractère dynamique du standard de l'échange de renseignements de l'OCDE tel qu'adopté à travers ledit article 22.

Le caractère dynamique et évolutif du Modèle de convention en général et du standard de l'échange de renseignements en particulier ne peut cependant être admis dans le cadre de l'application et de l'interprétation de conventions de double imposition entrées en vigueur avant l'adoption d'amendements au commentaire du Modèle de convention que dans la mesure où, notamment, ces amendements peuvent être considérés comme simples clarifications de l'interprétation ou précisions sur des difficultés d'application du texte de la convention conclue, de manière que ces amendements respectent les confins des engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires. Par contre, aucun amendement au commentaire du Modèle de convention qui aurait pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux ne saurait être pris en compte, étant donné qu'il porterait atteinte aux pouvoirs respectifs du Grand-Duc de faire les traités et de la Chambre des Députés de les approuver par une loi, ces prérogatives prévues par l'article 37, alinéa 1er, de la Constitution étant l'expression du pouvoir souverain de l'Etat pour fixer l'étendue de ses engagements de droit international et impliquant nécessairement que toute modification apportée aux engagements internationaux du Luxembourg devra être convenue et approuvée dans les mêmes formes que les engagements initiaux.

L'amendement précité au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention, adopté le 17 juillet 2012, peut en sa substance être qualifié comme simple clarification des conséquences procédurales découlant du caractère confidentiel de la demande de renseignements et peut partant être pris en compte en tant qu'élément d'interprétation, sauf en ce qui concerne la réserve que l'Etat requérant peut s'opposer à la divulgation de la lettre de demande de renseignements dans le cadre d'une procédure judiciaire, pareille réserve n'étant pas prévue par le texte de l'article 22 de la Convention.

Il est encore précisé au n° 12 dudit commentaire du même article 26 que « *ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un Etat contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2. En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs* ».

Il y a partant lieu de conclure que l'article 22, paragraphe 2, de la Convention consacre le principe de la confidentialité de tous les renseignements échangés entre Etats signataires en qualité d'Etat requérant ou d'Etat requis, dont notamment, comme les premiers juges l'ont admis à juste titre, la demande de renseignements émise par l'Etat requérant et comprenant les informations nécessaires aux fins d'établir sa pertinence vraisemblable. L'article 22, paragraphe 2, de la Convention prévoit encore tant pour les renseignements fournis par l'Etat requérant dans le cadre de sa demande que pour ceux communiqués par l'Etat requis en réponse à la demande, l'obligation pour les Etats signataires de les soumettre au régime du secret prévu pour les renseignements obtenus à l'intérieur de l'Etat, définit ensuite de manière autonome, partant en dérogeant si nécessaire à des droits d'accès plus larges éventuellement prévus en droit interne, le cercle des personnes et autorités pouvant avoir accès à ces mêmes renseignements et délimite finalement les utilisations possibles des renseignements aux fins de l'établissement, du recouvrement, de procédures ou poursuites, du contrôle et de traitement de recours relatifs aux impôts mentionnés à l'article 22, paragraphe 1er, de la Convention.

En ce qui concerne plus précisément le cercle des personnes admises à accéder aux renseignements échangés, l'article 22, paragraphe 2, de la Convention vise notamment les personnes concernées par l'établissement des impôts visés à son paragraphe 1er et par des procédures concernant ces mêmes impôts. Le n° 12 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention précise à cet égard que « *ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins* ». Or, s'il est vrai, comme le souligne le délégué du gouvernement, que le n° 12 régit essentiellement les renseignements obtenus par l'Etat requérant en retour à sa demande de renseignements, il n'en reste pas moins qu'au vu de la définition autonome du cercle des personnes admises à accéder aux renseignements échangés valant de manière identique pour toutes les catégories de renseignements, dont les renseignements fournis par l'Etat requérant à l'appui de sa demande, le contribuable concerné, son représentant ou des « *témoins* » se voient également admis au cercle des personnes auxquelles une demande de renseignements peut être communiquée dans l'Etat requis. Ce droit d'accès se trouve seulement conditionné par la nécessité de l'efficacité de l'échange dont tient compte l'amendement précité au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention adopté le 17 juillet 2012 en prévoyant en tant que première étape dans l'Etat requis seulement la communication, dans la décision de l'autorité compétente, des informations nécessaires pour permettre au détenteur des renseignements de vérifier la légalité de la décision et d'y donner suite. Il y a lieu d'ajouter que la notion de « *témoin* » vise, concernant l'accès à la demande de renseignements dans l'Etat requis, nécessairement les personnes tierces qui détiennent les renseignements faisant l'objet de la demande et qui sont requises par l'autorité compétente de l'Etat requis à fournir lesdits renseignements.

Ces dispositions de la Convention emportent une première conséquence en ce que le caractère confidentiel d'une demande de renseignements étrangère et l'obligation de la soumettre au régime de confidentialité du droit interne impliquent entre autres qu'elle se trouve protégée par le secret fiscal régi par le § 22 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ». En effet, une telle demande comporte nécessairement des informations personnelles relatives au contribuable soumis au contrôle dans l'Etat requérant afin d'établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et le secret fiscal tel qu'instauré par le § 22 AO interdit précisément toute divulgation et utilisation non autorisées des informations sur la situation personnelle et économique d'un contribuable (« *Verhältnisse eines Steuerpflichtigen* »). Dès lors, même si le § 22 AO vise en tant que « *Steuerpflichtiger* » toute personne que l'administration des Contributions directes entend soumettre à une obligation fiscale au titre de l'un des impôts luxembourgeois auxquels s'applique l'AO, le champ d'application du § 22 AO doit être, par l'effet de ces clauses de confidentialité, étendu *ratione personae* aux contribuables étrangers faisant l'objet du contrôle dans l'Etat requérant.

En outre, il y a lieu de rappeler les termes des articles 3 et 4 de la loi du 31 mars 2010 :

« *Art. 3. (1) Les administrations fiscales sont autorisées à requérir les renseignements qui sont demandés pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1er auprès du détenteur de ces renseignements.*

(2) Le détenteur des renseignements est obligé de les fournir endéans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés.

Art. 4. Après avoir examiné que la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1er, l'administration fiscale compétente notifie par lettre recommandée sa décision portant injonction de fournir les renseignements demandés au détenteur des renseignements. La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ».

Ces dispositions organisent la procédure à suivre par les autorités compétentes luxembourgeoises suite à une demande de renseignements étrangère de manière telle que la décision d'injonction directoriale visée à l'article 4, précité, ait comme destinataire exclusif le tiers détenteur des informations faisant l'objet de la demande étrangère.

Par voie de conséquence, le contenu d'une telle décision doit être conforme aux exigences découlant du caractère confidentiel de la demande de renseignements imposé par l'article 22, paragraphe 2, de la Convention et de sa soumission au secret fiscal régi par le § 22 AO. Dès lors, tout comme une injonction à un tiers en droit interne prise sur base du § 175 AO, une décision d'injonction directoriale visée à l'article 4, précité, doit comporter une motivation suffisante en fait permettant au tiers de retracer que les conditions légales de sa mise à contribution se trouvent réunies sans que le secret fiscal ne soit violé (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER : *Kommentar zur Reichsabgabenordnung*, ad § 170, Anm. 7 et § 175, Anm. 7). Il en découle, tel que le précise le commentaire de l'article 26 du Modèle de convention sous son n° 11 tel qu'amendé le 17 juillet 2012, que la demande de renseignements étrangère ne doit pas être recopiée intégralement ou communiquée en copie avec une décision d'injonction à un tiers détenteur de renseignements.

Au vu des dispositions conventionnelles de l’article 22, paragraphe 2, de la Convention et légales du § 22 AO limitant le contenu d’une décision d’injonction à un tiers détenteur de renseignements et du fait que la décision litigieuse du 15 avril 2013 est destinée, d’après l’article 4 de la loi du 31 mars 2010, non pas à l’intimé en sa qualité de contribuable soumis au contrôle en France, mais à la seule banque ... en sa qualité de tiers détenteur de renseignements, le caractère suffisant de sa motivation et partant sa validité doivent être vérifiés par rapport aux dispositions conventionnelles et légales limitant son contenu, à sa finalité et à son destinataire, ainsi qu’à la possibilité pour ce dernier de préparer utilement sa défense.

Or, la décision directoriale du 15 avril 2013, destinée exclusivement à la …, relate fidèlement le descriptif du cas d’imposition tel que contenu dans la demande de renseignements afin d’établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et identifie l’intimé comme contribuable faisant l’objet du contrôle en France. Dans la mesure où le directeur ne peut pas être amené à inclure dans les motifs de sa décision d’injonction des éléments non compris dans la demande de renseignements étrangère, la décision directoriale répond ainsi à l’exigence d’une motivation suffisante, l’absence d’une indication spécifique du but fiscal au-delà de la mention de la finalité d’assurer l’imposition correcte de l’intimé et des impôts concernés par la demande n’étant pas de nature à infirmer cette conclusion. Il y a encore lieu de préciser qu’un caractère lacuneux du descriptif du cas d’imposition, tel que contenu dans la demande de renseignements française et repris dans la décision directoriale du 15 avril 2013, aurait pour conséquence une annulation de la décision directoriale en raison du défaut de vérification de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et non pas en raison d’un défaut d’une motivation suffisante.

D’un autre côté, l’intimé a été affecté dans sa situation administrative par la décision directoriale du 15 avril 2013 et l’article 6 de la loi du 31 mars 2010 lui reconnaît en conséquence la faculté de former un recours contentieux à son encontre, laquelle constitue une application particulière de la voie de recours administrative de la contestation et du recours contentieux subséquent qui sont ouverts de manière générale, conformément au § 237 AO, à tout destinataire d’une décision discrétionnaire de l’administration et à toute personne affectée par une telle décision. La Cour rejoint dès lors le tribunal dans sa position que l’intimé doit bénéficier dans le cadre de ce recours du droit à un procès équitable qui implique notamment l’égalité des armes en ce que toute partie au litige doit avoir une possibilité raisonnable d’exposer sa cause à la juridiction saisie dans des conditions qui ne la désavantagent pas d’une manière appréciable par rapport à la partie adverse, tout comme le principe du contradictoire, consistant dans le droit, pour les parties à un procès, de prendre connaissance de toute pièce ou observation présentée au juge en vue d’influer sur sa décision et de la discuter.

Il est vrai, comme l’ont souligné les premiers juges, que l’intimé n’a jamais eu connaissance du contenu exact de la demande de renseignements adressée par les autorités fiscales françaises aux autorités luxembourgeoises compétentes au cours de la phase précontentieuse et qu’il ne s’est par ailleurs pas vu notifier une copie de ladite demande lors de la phase contentieuse de première instance.

Ce défaut d’accès, dans le chef de l’intimé en sa qualité de contribuable soumis au contrôle dans l’Etat requérant, à tous les éléments à la base de l’acte décisionnel, ne découle néanmoins pas du contenu de la décision directoriale d’injonction, dont la finalité est autre et dont le destinataire est une tierce personne, mais de l’absence d’une notification ou d’un accès à la demande de renseignements étrangère, dans le chef du contribuable soumis au contrôle dans l’Etat requérant, au cours de la procédure administrative ou contentieuse avant

d'avoir épuisé tous ses moyens de faire valoir son point de vue au plus tard dans le cadre de la procédure contentieuse. En effet, l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 prévoit que la notification de la décision d'injonction à son destinataire, le tiers détenteur des renseignements, vaut également notification à toute autre personne concernée, dont le contribuable faisant l'objet du contrôle dans l'Etat requérant, et l'article 6 de la même loi organise la procédure contentieuse de manière que le contribuable visé par le contrôle dans l'Etat requérant doive introduire son recours en ayant connaissance du seul contenu de la décision d'injonction, qu'il peut prendre connaissance de la demande de renseignements étrangère seulement après le dépôt de sa requête introductive d'instance suite au dépôt du mémoire en réponse et du dossier administratif par le représentant étatique et qu'il n'est en principe pas admis à prendre position par rapport au mémoire en réponse et à ladite demande à travers un second mémoire.

Or, sans qu'il soit nécessaire de discuter dans le présent cadre la question de savoir si le contribuable devait avoir un droit d'accès à la demande de renseignements étrangère déjà au cours de la procédure précontentieuse ou si la nécessité de l'efficacité de l'échange de renseignements implique le contraire, il n'en reste pas moins que l'article 6, paragraphe 1er, de la loi du 31 mars 2010 prévoit la possibilité pour le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire d'ordonner d'office la production d'un mémoire supplémentaire. S'il est vrai que cette faculté est prévue exclusivement dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le nécessaire respect des droits de la défense de la partie recourante requiert que le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire lui ouvre cette faculté de déposer un mémoire supplémentaire afin qu'elle puisse encore faire valoir ses moyens par rapport au contenu et à la validité de la demande de renseignements étrangère dont elle n'a pas pu prendre connaissance avant qu'elle ne soit déposée au greffe des juridictions administratives. De la sorte, la célérité de la procédure contentieuse en matière d'échange de renseignements voulue par le législateur doit céder le pas devant le nécessaire respect des droits de la défense et du principe du contradictoire se dégageant à la fois des principes du droit international et du droit national.

Il s'ensuit que la procédure contentieuse instaurée par l'article 6, paragraphe 1er de la loi du 31 mars 2010 ouvre à la partie recourante une voie afin de pouvoir exercer utilement ses droits de la défense suite à la prise de connaissance sur le tard de la demande de renseignements étrangère, à savoir le dépôt d'un mémoire supplémentaire, et cette voie doit lui être ouverte sur demande afférente, encore même que le législateur eut *a priori* conçu ce stade d'instruction d'une affaire comme étant plutôt exceptionnel. Par voie de conséquence, le contenu de la décision d'injonction directoriale destinée au tiers détenteur de renseignements et l'agencement de la procédure contentieuse applicable en la matière n'emportent pas une violation systématique des droits de la défense de la partie recourante, ni du principe du contradictoire qui justifierait l'annulation de la décision d'injonction.

Il découle de l'ensemble de ces développements que dans le présent litige la Cour ne saurait partager la conclusion des premiers juges suivant laquelle la décision directoriale du 15 avril 2013 pêcherait par une motivation concise voire laconique qui aurait affecté l'intimé dans ses droits de la défense en l'absence d'un accès en temps utile à la demande de renseignements étrangère et qu'elle devrait en conséquence encourir l'annulation de ce chef.

L'intimé conteste néanmoins le bien-fondé de la décision directoriale du 15 avril 2013 en soutenant que le critère de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par les autorités françaises ne se trouverait pas vérifié en l'espèce. Il expose que le caractère lacuneux du descriptif du cas d'imposition en cause, tel que contenu dans la demande de renseignements française et repris dans la décision directoriale du 15 avril 2013 devrait

amener la Cour à conclure au défaut de pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Il souligne que, contrairement à de nombreux autres pays, les autorités françaises ne seraient tenues de fournir que trois séries d'informations dans le cadre d'une demande d'échange de renseignements afin d'établir la pertinence des renseignements sollicités et que la précision de ces informations s'imposerait partant avec d'autant plus de rigueur. Or, le but fiscal de la demande serait décrit laconiquement en l'espèce et le cas d'imposition ne serait pas non plus précisé de manière suffisante.

L'article 22 de la Convention dispose dans son paragraphe 1[er] :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Comme la Cour l'a déjà retenu ci-avant, le Luxembourg a entendu convenir avec la France, à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* », de manière que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

L'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration en vue de l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché à travers l'analyse de la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9), les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de résoudre le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4 *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

En l'espèce, les autorités françaises ont identifié l'intimé comme personne faisant l'objet de leurs opérations de contrôle et elles ont indiqué le numéro du compte bancaire dont il apparaît être le titulaire et la banque luxembourgeoise auprès de laquelle ce compte paraît être tenu. En outre, elles ont indiqué dans leur demande d'échange de renseignements qu'elles entendent obtenir des informations plus particulièrement sur toutes les opérations réalisées par les sociétés de droit français ...,... et, le cas échéant, ... par rapport au compte bancaire prévisé de l'intimé. De même, les autorités françaises ont justifié la finalité en vue de laquelle elles entendent obtenir ces informations par le fait que l'intimé détiendrait 45% des actions de la société anonyme française ... dont une société de droit britannique... ... détiendrait de son côté 23%, que la société ... détiendrait à son tour 99% des parts de la société ..., domiciliée à la même adresse, et que l'intimé serait le dirigeant des sociétés ... et ... ainsi que le président directeur général de la société.... Les renseignements bancaires sollicités sont indiqués comme s'insérant dans le cadre d'une procédure d'examen de la situation fiscale personnelle de l'intimé visant notamment à clarifier l'existence de revenus de commissions au bénéfice de l'intimé versés sur son compte bancaire luxembourgeois dans la mesure où les autorités françaises déclarent avoir découvert lors d'opérations de contrôle à l'égard des sociétés ... et... qu'en contrepartie d'opérations effectuées entre elles et la société de droit britannique... ..., des commissions auraient été versées par ces sociétés sur le compte bancaire luxembourgeois prévisé de l'intimé.

Ce descriptif du cas d'imposition en cause et du but fiscal dans lequel les renseignements demandés sont sollicités comporte les indications nécessaires pour justifier l'existence d'indices suffisants de nature à rendre l'existence de revenus non déclarés dans le

chef de l'intimé plausible et pour conférer aux renseignements demandés le caractère de pertinence vraisemblable en vue de la découverte et de la fixation de ces revenus personnels de l'intimé et de leur soumission à l'impôt sur le revenu, comme précisé dans le formulaire de la demande de renseignements litigieuse du 28 mars 2013. Cette dernière répond ainsi aux critères de l'article 22 de la Convention et de l'échange de lettres y relatif, de sorte que le directeur y a valablement donné suite à travers sa décision d'injonction du 15 avril 2013. Le moyen afférent de l'appelant est partant à écarter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel étatique est justifié et qu'en conséquence, le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours de l'intimé tendant à l'annulation de la décision directoriale du 15 avril 2013 est à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 24 juillet 2013 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 11 juillet 2013, rejette le recours de l'intimé tendant à l'annulation de la décision directoriale attaquée du 15 avril 2013 comme n'étant pas fondé et en déboute l'intimé,

condamne l'intimé aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 19 septembre 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY　　　　　　　　　　s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original.
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative